

**Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre**

**I**

La Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, ha sido redactada con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas.

Con esta norma se refunde en un solo texto las denominadas Directivas contables (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE), e introduce una nueva estrategia en el proceso de armonización contable europea al imponer a los Estados Miembros la obligación de aprobar unos requerimientos máximos de información a las entidades que no superen los límites que hoy en día facultan a una empresa en España a seguir el modelo abreviado de balance y memoria; las que la Directiva denomina como pequeñas empresas.

El primer paso de este nuevo proceso de armonización contable se ha dado con la aprobación de la reciente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en cuya Disposición final primera y cuarta se han recogido las modificaciones necesarias a introducir en el Código de Comercio (CdC) y en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, respectivamente, para transponer a nuestro ordenamiento jurídico la nueva Directiva contable.

La siguiente fase en el proceso de transposición lo constituye este Real Decreto, dictado en base a la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, que confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante Real Decreto las modificaciones a introducir en el Plan General de Contabilidad (PGC), en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-Pymes), en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) y en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad.

Por tanto, este Real Decreto tiene por objetivo el desarrollo reglamentario de las modificaciones introducidas en nuestro Derecho contable por la Ley 22/2015, de 20 de julio, como consecuencia del proceso de transposición de la Directiva 2013/34/UE.

**II**

Los cambios que ahora se aprueban se concentran en tres bloques. En primer lugar, el relacionado con la simplificación de las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializa en la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto y en la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales. En lo que respecta a los criterios de registro y valoración la única modificación que se ha incorporado, para todo tipo de empresas, es la que atañe a los activos intangibles, especialmente el fondo de comercio. Se cierra el desarrollo reglamentario con una breve revisión de las NFCAC sobre los supuestos de dispensa y exclusión de la obligación de consolidar, el tratamiento del fondo de comercio de consolidación y algunas mejoras técnicas.

El Real Decreto contiene cinco artículos, una Disposición transitoria y una Disposición final que afectan al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

El artículo 1 modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir para todo tipo de empresas una nueva regulación en materia de activos intangibles, especialmente para el fondo de comercio, y suprimir el carácter obligatorio del estado de cambios en el patrimonio neto para las pequeñas empresas, así como determinada información a incluir en el modelo de memoria abreviada.

El artículo 2 modifica el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, para ampliar el ámbito de aplicación del PGC-Pymes. A tal efecto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016 los límites de total activo, importe neto de la cifra de negocios y número de trabajadores se igualan con los previstos para poder elaborar modelo abreviado de balance y memoria.

El artículo 3 modifica el PGC-Pymes también en los aspectos relativos a cuentas anuales y activos intangibles.

En el artículo 4 se introduce un cambio en las NFCAC sobre la exclusión y dispensa de consolidar y la nueva regulación del fondo de comercio, en línea con el tratamiento en cuentas anuales individuales.

El artículo 5 modifica las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos a fin de recoger los cambios en materia de inmovilizado intangible.

### **III**

Respecto a la simplificación del contenido de las cuentas anuales para las pequeñas empresas, cabe reseñar la supresión de la obligatoriedad del estado de cambios en el patrimonio neto, tanto en las que utilicen el modelo abreviado del PGC como para los sujetos contables que opten por aplicar el modelo del PGC-Pymes, y la revisión del contenido de la memoria.

La Directiva 2013/34/UE fija el contenido máximo de información que se puede requerir a una empresa pequeña, a excepción de las entidades de interés público. La incorporación a nuestra legislación de este mandato ha traído consigo la modificación de los artículos 260 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y, a la vista de los considerandos de la Directiva, el desarrollo reglamentario debe hacerse de la forma que menos cargas origine a las pequeñas empresas, por lo que se suprimen las indicaciones que exceden del contenido máximo fijado por la norma europea. El resultado final es la sustitución del actual modelo de memoria (abreviada y Pymes) por otro con menores requerimientos.

En concreto es preciso advertir que en el ejercicio de la habilitación establecida en el artículo 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el nuevo contenido del modelo abreviado y Pymes de memoria, en principio, es el máximo de información que la empresa está obligada a facilitar, sin perjuicio de aquella que fuese preciso incluir para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa. En consecuencia, las menciones incluidas en los artículos 16, 155.2, 229 y 277 del mencionado texto legal, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, deben entenderse referidas al modelo normal de memoria.

En este punto, si bien la estrategia europea no define con total claridad la interrelación entre el mandado de información máxima y el objetivo de imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, tanto el artículo 4.3 de la Directiva como el artículo 34 del CdC y el propio PGC y el PGC-Pymes indican que cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.

Pues bien, entendida la imagen fiel como el corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios contables, la interpretación sistemática de ambos requerimientos exige considerar que cuando la Directiva ha optado por la citada estrategia asume como premisa que en las pequeñas empresas, con carácter general, se logrará el objetivo de imagen fiel si la memoria incluye la información de máximos que se ha identificado como obligatoria, en aras de equilibrar el coste-beneficio inherente al suministro de información, pero sin que este planteamiento pueda menoscabar el objetivo último que deben cumplir las cuentas anuales. En este sentido, a modo de ejemplo, parece lógico concluir que resulta inherente al objetivo de imagen fiel incluir información en la memoria en el supuesto de que una sociedad participe en una operación de fusión, escisión o cualquier otra modificación estructural.

En definitiva, como consecuencia de esta nueva estrategia, los requerimientos de información en la memoria diseminados en varias normas de naturaleza no estrictamente contable dejan de ser obligatorios para las pequeñas empresas, a excepción de los previstos en la legislación tributaria para los exclusivos fines de la recaudación de impuestos. Por ello, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 ya no será obligatorio, entre otras, incluir la información sobre el plazo de pago a los proveedores exigida por la Disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Sin embargo esta circunstancia no obsta a que existiendo previsión legal para ello deba proporcionarse a socios y a terceros la información que se elimina de la memoria, o cualesquiera otras informaciones de diferente índole, en un documento idóneo y separado de las cuentas anuales. A tal efecto, se fijará el contenido estandarizado y separado de esa otra información en la correspondiente Orden del Ministerio de Justicia aprobatoria de los modelos de documentos que deben presentar en el Registro Mercantil los empresarios obligados a depositar sus cuentas anuales.

La Directiva introduce un nuevo tratamiento contable de los inmovilizados intangibles en el artículo 12.11 y, en particular, del fondo de comercio, en los siguientes términos:

*"11. El inmovilizado inmaterial se irá amortizando a lo largo de la vida económica útil del mismo.*

*En casos excepcionales en que la vida económica útil del fondo de comercio y los costes de desarrollo no puedan estimarse de manera fiable, dichos activos se amortizarán en un plazo máximo determinado por el Estado Miembro. Dicho plazo máximo no será inferior a 5 años ni superior a 10. Se proporcionará una explicación sobre el plazo en que se amortice el fondo de comercio en las notas explicativas de los estados financieros."*

A la vista de esta redacción, se ha considerado necesario revisar el tratamiento contable en cuentas individuales (y en las cuentas consolidadas de las sociedades

que no apliquen las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea) de los inmovilizados intangibles y del fondo de comercio, que desde la reforma del año 2008 se calificaron como activos de vida útil indefinida.

El tratamiento contable de los inmovilizados intangibles y, en particular, del fondo de comercio ha sido una cuestión ampliamente debatida por la doctrina y que a nivel normativo ha cristalizado en dos soluciones generalmente aceptadas.

Por un lado, la seguida en la actualidad por las normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea, e incorporada al artículo 39.4 del CdC para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 que consiste en no amortizar el fondo de comercio y comprobar todos los años su eventual deterioro de valor. Esta tesis se sostiene en la opinión de que el fondo de comercio es un activo singular cuya vida útil y patrón de recuperación son muy difíciles de determinar y, en consecuencia, la solución de amortizarlo de forma lineal en un plazo convencional de años podría no estar mostrando la imagen fiel de los resultados de la entidad. Así, bajo este enfoque, el fondo de comercio no debería amortizarse porque el gasto por depreciación sistemática no sería una información útil para los usuarios de las cuentas anuales. Sin embargo, como puede suceder que el fondo de comercio pierda valor en un momento puntual, en ausencia de amortización, sí que sería necesario practicar todos los años la comprobación del eventual deterioro de valor.

Frente a esta solución, también ha sido defendida desde un punto de vista teórico la seguida en nuestro país en aplicación del PGC de 1990, y que en la actualidad impera en varios países de nuestro entorno, que se basa en amortizar el fondo de comercio y, en su caso, reconocer el eventual deterioro de valor. En esta segunda aproximación al problema, desde un punto de vista teórico, una vez diferenciado el fondo de comercio adquirido y el que se va generado con posterioridad a la fecha de adquisición, no cabe duda que eludir la depreciación sistemática del primero implica de manera indirecta reconocer el fondo de comercio autogenerado. Por ello, sin perjuicio de las incertidumbres inherentes a la estimación de la vida útil y el modelo de recuperación de este activo, la amortización se configura como una solución práctica a un problema complejo.

A la vista de estas opiniones cabe apreciar que la principal dificultad que se cierne sobre el tratamiento contable de los inmovilizados intangibles y, en particular, sobre el fondo de comercio y otros intangibles generados internamente por la empresa adquirida es identificar la vida útil o el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa. La causa de esta complicación radica en la propia naturaleza de los inmovilizados intangibles y, en particular, de los generados internamente por la empresa adquirida porque resulta difícil trazar una línea divisoria que permita apreciar con claridad qué parte de los rendimientos que recibe la empresa después de su adquisición traen causa del elemento adquirido y qué otra proporción tiene su fundamento en el inmovilizado generado internamente después de esa fecha.

Sin embargo, la nueva Directiva, al exigir amortizar los inmovilizados intangibles en su vida útil, califica de manera implícita a estos elementos patrimoniales como activos de vida útil definida. Además, según la Directiva, el fondo de comercio y los gastos de desarrollo son los únicos inmovilizados intangibles para los que, en casos excepcionales, puedan surgir dudas a la hora de estimar su vida útil, resultando en un cálculo poco fiable. En tal caso, la empresa deberá seguir el plazo legal máximo que fije cada Estado Miembro y que no será inferior a 5 años ni superior a 10.

Esto es, la nueva Directiva se posiciona en la segunda de las soluciones que se han descrito, lo cual no es óbice para que las sociedades que siguen en sus cuentas consolidadas las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NIC-UE) continúen sin amortizar el fondo de comercio.

En este sentido, la convivencia de los Reglamentos comunitarios por los que se han adoptado las NIC-UE y sus posteriores modificaciones, con las denominadas Directivas contables y, en particular, con la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (antecedente inmediato de la nueva Directiva contable), se aclara en el considerando 9 del Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio, en los siguientes términos:

*"A efectos de la adopción de una norma internacional de contabilidad para su aplicación en la Comunidad es necesario, en primer lugar, que la norma cumpla el requisito básico de las citadas Directivas del Consejo, es decir, que de su aplicación se derive una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de una sociedad, principio que deberá valorarse según las disposiciones de las citadas Directivas del Consejo, sin que ello suponga ajustarse rigurosamente a todas y cada una de dichas disposiciones; en segundo lugar, que, de conformidad con las conclusiones del Consejo de 17 de julio de 2000, dicha norma favorezca el interés público europeo y, por último, que cumpla criterios básicos sobre la calidad de la información requerida para que los estados financieros sean útiles para los usuarios."*

A la vista de lo anterior, parece inferirse que el esquema que debe guiar la decisión de los Estados Miembros a la hora de fijar las normas contables, dentro del margen de soberanía que para ellos ha reservado el Reglamento 1606/2002, sería el siguiente:

- a) El Estado Miembro puede permitir u obligar a las empresas a seguir las NIC-UE adoptadas. En algunos casos, los criterios de estas normas pueden situarse extramuros de las Directivas. El examen de armonización que deben pasar las NIC-UE para ser adoptadas por la Unión Europea es un Test de imagen fiel, *sin que ello suponga ajustarse rigurosamente a todas y cada una de las disposiciones incluidas en las Directivas.*
- b) En caso contrario, el Estado Miembro deberá fijar un marco de información financiera ajustándose al marco jurídico establecido por las Directivas contables.

En este contexto, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, la nueva redacción del artículo 39, apartado 4, del CdC, introducida por la disposición final primera, apartado cuatro, de la Ley 22/2015, dispone lo siguiente:

*"4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.*

*El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.*

*En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles."*

La reforma mercantil en esta materia encuentra justificación en la exigencia de seguir el marco jurídico impuesto por la Directiva contable. En este punto, es conveniente aclarar el significado de la nueva previsión recogida en el CdC en el sentido de amortizar los inmovilizados intangibles en un plazo de diez años cuando su vida útil no puede estimarse de manera fiable. Esta regla, que no se recogía en el anterior marco contable, se ha incorporado con el objetivo de establecer un plazo generalmente aplicable para amortización los intangibles, en particular, los generados internamente por la empresa adquirida y que afloran como resultado de una combinación de negocios, cuando a la vista de los factores relevantes para estimar su vida útil, no pueda estimarse el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Es decir, esta previsión se introduce a modo de regla general sobre el periodo de amortización de los intangibles, que debe aplicarse en ausencia de fiabilidad en la determinación de la vida útil o de otra disposición legal o reglamentaria de orden contable que disponga un plazo concreto y diferente a los diez años, como sería el caso del previsto en el propio PGC para los gastos de investigación y desarrollo.

Adicionalmente, en relación con el fondo de comercio, en la medida que no resulta del todo evidente que sean excepcionales los casos en que la vida útil no pueda determinarse de manera fiable, se ha considerado conveniente introducir una presunción, que admite la prueba en contrario, de que el fondo de comercio adquirido se recupera de forma lineal en un plazo de diez años, pudiendo la empresa por lo tanto ampararse en la citada presunción y evitar con ello la tarea, probablemente compleja, de justificar la vida útil de este elemento patrimonial.

Sea como fuere es preciso aclarar que esta tarea siempre será posterior a la obligación de reconocer los activos intangibles identificables adquiridos en toda combinación de negocios, a pesar de que en algunos casos la línea divisoria entre identificar intangibles y estimar la vida útil del fondo de comercio no sea del todo evidente. Así, cabe recordar que de acuerdo con el método de adquisición, una vez valorados los activos identificables y los pasivos asumidos, el fondo de comercio recogerá todos aquellos recursos intangibles adquiridos, no identificables, pero susceptibles de generar beneficios económicos futuros.

Además, es claro que la delimitación y definición de los recursos integrantes del fondo de comercio no resultará en nada sencilla, dada la diversidad de elementos integrantes del fondo de comercio y la interacción entre ellos. En algunos casos se puede tratar de elementos muy similares a los activos intangibles identificables pero que no llegan a cumplir todos los requisitos necesarios para constar de forma separada en el balance, en otros se puede hablar de sinergias o ventajas competitivas derivadas del proceso de adquisición o de situaciones, condiciones o características de la propia entidad adquirida, de la competencia o del mercado en el que actúa, que en la mayoría de los casos no parece razonable considerar que puedan mantenerse durante un periodo de tiempo indefinido.

A la vista de los componentes que lo integran, parece razonable considerar que el cálculo de vida útil requerirá el juicio de los administradores y la ponderación de varios indicadores pudiendo alcanzar un alto grado de dificultad. Por ello, en aras de la deseable comparabilidad de la información financiera, y con el objetivo de facilitar en la práctica el tratamiento contable del fondo de comercio, se introduce la mencionada presunción acerca de su vida útil y el ritmo de recuperación.

Por otro lado, se modifica el régimen en materia de corrección valorativa con el objetivo de equipar el criterio a seguir en materia de deterioro de valor con el

aplicado al resto del inmovilizado, es decir, al menos al cierre del ejercicio, se analizará la existencia de indicios de deterioro y, en su caso, se calculará el importe recuperable y efectuarán las correcciones valorativas que fueran necesarias. Adicionalmente, sobre este aspecto es preciso realizar algunas aclaraciones dado el cambio de enfoque en la contabilización de los inmovilizados intangibles.

Así, en caso de deterioro de valor se ha considerado oportuno mantener el criterio de imputación y reversión de la pérdida regulados en la NRV 2ª del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Además, si bien es cierto que el cambio de enfoque sustentado en la separación teórica entre el fondo de comercio adquirido y el autogenerado después de la adquisición, podría haber aconsejado eliminar la regla que impide la reversión del deterioro de valor del fondo de comercio, con el límite del valor contable del fondo de comercio que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor, no es menos cierto que el mantenimiento de la regla que impide su reversión se corresponde mejor con la prohibición de reconocer el fondo de comercio generado internamente porque es más que probable que, en caso de recuperación de valor de la unidad generadora de efectivo, sea el fondo de comercio autogenerado después de la combinación la causa de la citada mejora en virtud de las políticas financieras y de explotación que se hayan seguido desde la fecha de adquisición.

Para concluir el análisis sobre las novedades en materia de intangibles es necesario recordar la importancia que tienen en el tratamiento de estos inmovilizados y, en especial del fondo de comercio, incluir en la memoria de las cuentas anuales una información razonada sobre las vidas útiles y los coeficientes de amortización utilizados, así como la relevancia que tiene para alcanzar el objetivo de imagen fiel suministrar una descripción detallada de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio, los criterios de asignación de ese importe a cada una de las unidades generadora de efectivo y, en su caso, las principales estimaciones realizadas para determinar el importe recuperable de esas unidades.

En relación con las cuentas consolidadas, la nueva Directiva ha mantenido la regulación sobre la obligación de consolidar en los mismos términos que la anterior Directiva. Respecto a la dispensa de consolidar, la norma europea introduce un cambio en la exención por razón de tamaño. Así, la dispensa por razón de tamaño se aplica a los grupos pequeños de forma obligatoria (definidos a partir de los parámetros que habilitan a formular balance y memoria en modelo abreviado) y se faculta a los Estados Miembros a que también dispensen a los denominados grupos medianos. A la vista de este escenario, se ha considerado conveniente mantener los actuales límites lo que supone hacer un uso gradual de la opción que permite la Directiva.

Una cuestión singular en este apartado relativo a la exención por razón de tamaño es lo que afecta a las entidades de interés público, respecto de las cuales la Directiva establece que, en todo caso, están sujetas a la obligación de consolidar con independencia del tamaño del grupo en el que se incluyan como dependientes. La definición de entidades de interés público se recoge en la Directiva de una forma abierta, es decir, señala qué entidades en cualquier caso se definen como entidades de interés público pero deja abierto el concepto a aquellas que defina el Estado Miembro en atención de la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados. En este punto no se ha considerado oportuno introducir un concepto fragmentado de entidad de interés público, por lo que la norma contable reenvía a

la definición que se utilice a los efectos de las disposiciones en materia de auditoría de cuentas.

La exención por subgrupo contemplada en nuestra legislación se mantiene sin cambios. Por lo tanto, la única novedad adicional a la descrita es la dispensa por razón de quedar todas las sociedades dependientes excluidas de la consolidación, además de estas propias exclusiones. A diferencia de la exención o dispensa, que implica la no formulación de cuentas consolidadas, los supuestos de exclusión simplemente suponen la no integración (esto es, la no aplicación del método de integración global) en las cuentas consolidadas de las sociedades que se encuentren en tales situaciones, pero consideradas una a una. El cuarto caso de dispensa surge cuando por tal motivo todas las sociedades dependientes tuvieran que quedar excluidas de la consolidación.

Además, en conexión con el nuevo tratamiento del fondo de comercio, se aclara que la amortización de este activo también deberá considerarse a los efectos de practicar los ajustes al valor de la participación puesta en equivalencia que se regulan en el artículo 55, apartado 2, de las NFCAC.

Asimismo, en el artículo 70, apartado 2 de las NFCAC se matiza un aspecto relacionado con el efecto impositivo en cuentas consolidadas, en el sentido de que cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiera de la moneda de tributación también será habitual que surjan diferencias temporarias porque el valor en libros de los activos no monetarios se determinará a partir del tipo de cambio histórico y la base fiscal empleando el tipo de cambio de cierre. Y en el artículo 72, apartado 4, se aclara el tratamiento de la dispensa para reconocer un activo por impuesto diferido por causa de la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada.

Por último, a raíz de la amortización del fondo de comercio en las cuentas consolidadas, es preciso aclarar que no se ha considerado oportuno modificar el criterio recogido en el PGC para realizar las correcciones de valor en las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

#### **IV**

En la disposición adicional única se regula el cambio de calificación contable de inmovilizado intangible a existencias de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero cuyo destino previsto fuese la entrega para cancelar la obligación derivada de la emisiones que realice la empresa. En consecuencia, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, todos los derechos adquiridos, tanto los destinados a cancelar obligaciones como los que se mantengan con el propósito de ser vendidos lucirán en las existencias.

La calificación como inmovilizado intangible o existencias de estos derechos ha sido una cuestión ampliamente discutida en el contexto internacional, pero cuya repercusión práctica no es excesivamente relevante. Por ello, existiendo argumentos a favor de su tratamiento como existencias, como la circunstancia de que estemos ante un activo cuya permanencia en el patrimonio de la empresa, con carácter general, no será duradera, y cuya depreciación sistemática tampoco resulta evidente, el cambio en su calificación contable se configura como una solución práctica para contabilizar un hecho económico que en el nuevo marco regulatorio de los inmovilizados intangibles tenía difícil encuadre.

Sea como fuere es preciso resaltar que este cambio apenas altera la regulación sobre esta materia contenida en la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC,



por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, que por lo tanto se mantiene en vigor a excepción de la modificación reseñada. Adicionalmente, nótese que en el nuevo contexto de simplificación contable para las pequeñas empresas deja de ser obligatoria para el modelo abreviado de memoria y para las empresas que apliquen el PGC-Pymes la información que la RICAC exigía incluir en este documento sobre los citados derechos.

En la disposición transitoria primera y segunda se configura un régimen transitorio para las modificaciones aprobadas. Así, se aclara que el plazo de amortización del fondo de comercio, o de cualquier otro activo intangible que hasta la fecha no se venía amortizando, se empezará a computar desde el primer ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2016, y que la reserva por fondo de comercio se reclasificará a otra cuenta de reservas y será disponible desde esa fecha en el importe que exceda del valor en libros del fondo de comercio contabilizado en el activo del balance. Sin perjuicio de lo anterior, en relación con el fondo de comercio se introduce la opción de ajustar su valor en libros con cargo a reservas. En tal caso, para cuantificar el importe acumulado de la amortización del fondo de comercio desde la fecha de adquisición hasta el 1 de enero de 2016, la empresa seguirá un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años. El importe restante, en su caso, del fondo de comercio se amortizará de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.

En virtud de disposición final primera se incorpora un nuevo artículo al Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que prevea la tramitación abreviada del procedimiento sancionador de conformidad con la habilitación contenida en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por último, en las restantes disposiciones finales además de una declaración expresa sobre el ámbito competencial y la transposición de la Directiva contable se recoge la entrada en vigor y la habilitación al Ministro de Justicia para que mediante orden ministerial pueda exigir el depósito de la información que hasta la fecha se venía exigiendo en la memoria por disposiciones mercantiles o de otra índole y que de acuerdo con lo indicado más arriba deja de ser un contenido obligatorio a incluir en las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad, ----- el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día XX

#### DISPONGO

*Artículo primero. Modificación del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*

El Plan General de Contabilidad queda modificado como sigue:

Uno.- Se modifica el apartado 1. Cuentas anuales. Imagen fiel de la primera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

“1º Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de

efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. No obstante, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados.”

Dos.- Se modifica la Norma de Registro y Valoración 5ª. Inmovilizado intangible de la segunda parte, que queda redactada de la siguiente forma:

## “2. Valoración posterior

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años de forma lineal, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.”

Tres.- Se modifica la Norma de Registro y Valoración 6ª. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible de la segunda parte, que queda redactada de la siguiente forma:

“c) Fondo de comercio. Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. Cuando el fondo de comercio haya sido asignado entre diferentes unidades generadoras de efectivo, la vida útil se determinará de forma separada para cada una de ellas.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.”

Cuatro.- Se modifica la norma 1ª del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte, que queda redactada de la siguiente forma:

## “1ª Documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y en este Plan General de Contabilidad; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.”

Cinco.- Se modifica la norma 4ª del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte, que queda redactada de la siguiente forma:

### “4ª Cuentas anuales abreviadas

1. Las sociedades señaladas en la norma anterior utilizarán los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

— Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

— Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.

— Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

— Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

— Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.

— Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª Empresas de grupo,

multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

2. Las empresas con otra forma societaria no mencionadas en la norma anterior, así como los empresarios individuales, estarán obligados a formular, como mínimo, las cuentas anuales abreviadas.

3. Las entidades calificadas como entidades de interés público en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, no podrán formular cuentas anuales abreviadas.

4. Lo establecido en las normas siguientes para los modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados.

5. Cuando el contenido de la memoria abreviada que se incluye en la sección relativa a los modelos abreviados no sea suficiente para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se suministrarán las informaciones adicionales precisas para alcanzar ese resultado.”

Seis.- Se modifica el punto 1 del apartado 4. Normas de registro y valoración del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

“1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

En su caso, deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable del fondo de comercio.

Siete.- Se modifica la letra p) del punto 2 del apartado 7.1. General del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte, que queda redactada de la siguiente forma:

“p) Se detallarán los inmovilizados cuya vida útil no se puede determinar con fiabilidad, señalando su importe, naturaleza y las circunstancias que provocan la falta de fiabilidad en la estimación de dicha vida útil.”

Ocho.- Se modifican las letras a) y f) del punto 2 del apartado 7.2. Fondo de comercio del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte, que quedan redactadas de la siguiente forma:

“a) El importe bruto del mismo, las amortizaciones practicadas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.

(...)

f) El importe bruto del fondo de comercio, las amortizaciones practicadas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.”

Nueve.- Se modifica el punto 3 del apartado 7.2. Fondo de comercio del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

"3. Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio así como, se justificará e indicará el importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles, atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.

En particular se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio y el método de amortización empleado."

Diez.- Se modifica el punto 6 del apartado 23. Operaciones con partes vinculadas del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

"6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

En el caso de que la empresa hubiera satisfecho, total o parcialmente, la prima del seguro de responsabilidad civil de todos los administradores o de alguno de ellos por daños ocasionados por actos u omisiones en el ejercicio del cargo, se indicará expresamente con indicación de la cuantía de la prima.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración."

Once.- Se modifica el punto 1 del apartado 24. Otra información del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

"1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la sociedad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros.

El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio con discapacidad mayor o igual al treinta y tres por ciento, indicando las categorías a que pertenecen."

Doce.- Se modifica el contenido del modelo de memoria abreviada incluido en la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

## "CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA

### 1. Actividad de la empresa

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique. En particular:

1. Domicilio y forma legal de la empresa, así como el lugar donde desarrolle las actividades, si fuese diferente de la sede social.

2. Una descripción de la naturaleza de la explotación de la empresa, así como de sus principales actividades.

3. En el caso de pertenecer a un grupo de sociedades, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre el nombre y domicilio de la sociedad dominante que haya formulado las cuentas consolidadas del grupo menor de empresas del que forme parte la sociedad en calidad de sociedad dependiente.

4. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

### 2. Bases de presentación de las cuentas anuales

#### 1. Imagen fiel:

a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

#### 2. Principios contables no obligatorios aplicados.

#### 3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que

pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

#### 4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y, en caso de confeccionarse, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

#### 5. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

#### 6. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

#### 7. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

### 3. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la empresa ha cumplido con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

d) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.



e) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

6. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

7. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

8. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

9. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

10. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

11. Criterios empleados para el registro de los gastos de personal; en particular, el referido a los compromisos por pensiones.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

13. Combinaciones de negocios; indicando los criterios de registro y valoración empleados.

14. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

15. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

Se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

### 5. Activos financieros

1. Se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor.

2. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como las consignadas directamente en el patrimonio neto.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

d) Un cuadro que refleje los movimientos del patrimonio en el ejercicio como consecuencia de los cambios de valor razonable de los instrumentos financieros.

### 3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida de patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

### 6. Pasivos financieros

Se revelará información sobre:

a) El importe de las deudas que vengán en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

- Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
- El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
- Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

## 7. Fondos propios

1. Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

## 8. Situación fiscal

Se informará sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.

2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria a efectos de recaudación de impuestos.

## 9. Operaciones con partes vinculadas

1. A los efectos de la información a incluir en este apartado, se considerarán únicamente las operaciones realizadas con:

- a) Entidad dominante.
- b) Empresas dependientes.
- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo separadamente para cada una de las citadas categorías, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales, así como de los compromisos financieros con empresas vinculadas.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. Deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

## 10. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.

2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

3. El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el Ente

público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones deberán consignarse por separado.

5. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.

6. Cualquier otra información que a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria.”

Trece.- Se modifica el cuadro de conciliación de cuentas y partidas del modelo normal de balance incluido en la tercera parte, de acuerdo con los siguientes criterios:

En la columna de conciliación, se incluye la cuenta (2804) en la partida 4. Fondo de comercio, del epígrafe I. Inmovilizado intangible, de la agrupación A) ACTIVO NO CORRIENTE.

Catorce.- Se modifica el cuadro de cuentas del subgrupo 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO incluido en la cuarta parte, de la siguiente manera:

Se incorpora la cuenta 2804. Amortización acumulada de fondo de comercio.

*Artículo segundo. Modificación del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para las microempresas.*

Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 2. Ámbito de aplicación, que quedan redactados de la siguiente forma:

“1. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior. En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.<sup>a</sup> Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pymes, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de Pymes.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. En ningún caso podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes, las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que cumpla la definición de entidad de interés público regulada en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- b) Que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.
- d) Que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.”

*Artículo tercero. Modificación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre*

El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas queda modificado como sigue:

Uno.- Se modifica el primer párrafo del apartado 1º. Cuentas anuales. Imagen fiel de la primera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

“1º Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad. Sin perjuicio de lo anterior, estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, que se elaborarán de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.”

Dos.- Se modifica la Norma de Registro y Valoración 5ª. Inmovilizado intangible de la segunda parte, que queda redactada de la siguiente forma:

“2. Valoración posterior

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años de forma lineal, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.”

Tres.- Se modifica la norma 1ª del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte, que queda redactada de la siguiente forma:

“1ª Documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y el Texto refundido de la Ley de sociedades de capital y en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo anterior estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad.”

Cuatro.- Se modifica el punto 2 de la norma 3ª del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

“2. Cuando el contenido de la memoria que se incluye en esta tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, no sea suficiente para mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, se suministrarán las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.”

Cinco.- Se modifica el contenido del modelo de memoria incluido en la tercera parte, que queda redactado de la siguiente forma:

#### “CONTENIDO DE LA MEMORIA DE PYMES

##### 1. Actividad de la empresa

En este apartado se describirá el objeto social de la empresa y la actividad o actividades a que se dedique y su identificación en el Registro Mercantil.

##### 2. Bases de presentación de las cuentas anuales

###### 1. Imagen fiel:

a) La empresa deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, así como en el caso de confeccionar el estado de flujos de efectivo, la veracidad de los flujos incorporados.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable con indicación de la disposición

legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.

3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

b) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, y, en caso de confeccionarse, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo del ejercicio anterior.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.



Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

#### 7. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

#### 3. Normas de registro y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

2. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar una permuta de carácter comercial.

5. Activos financieros y pasivos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable; en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas relativas a los deudores

comerciales y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

e) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de activos y pasivos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

6. Valores de capital propio en poder de la empresa; indicando los criterios de valoración y registro empleados.

7. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

8. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

9. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

10. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la empresa se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

11. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

12. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

13. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

14. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes del balance y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

Se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

### 5. Activos financieros

1. Se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor.

2. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable y las variaciones en el valor registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

### 3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

### 6. Pasivos financieros

Se revelará información sobre:

a) El importe de las deudas que vengán en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

- Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
- El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
- Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

## 7. Fondos propios

1. Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.
2. Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

## 8. Situación fiscal

Se informará sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.
2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria a efectos de recaudación de impuestos.

## 9. Operaciones con partes vinculadas

1. A los efectos de la información a incluir en este apartado, se considerarán únicamente las operaciones realizadas con:

- a) Entidad dominante.
- b) Empresas dependientes
- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Miembros de los órganos de administración y personal clave de la dirección de la empresa.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo separadamente para cada una de las citadas categorías, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada

b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación,

agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales, así como de los compromisos financieros con empresas vinculadas.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. Deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros del órgano de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

## 10. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio.

2. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa.

3. El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones.

5. La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias.

6. Cualquier otra información que a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan

mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria.”

Artículo cuarto. *Modificación de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.*

Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas quedan modificadas como sigue:

Uno.- Se modifica el artículo 7.1, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 7. Dispensa de la obligación de consolidar

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación en los casos siguientes:

a) Cuando el conjunto del grupo o subgrupo no sobrepase las dimensiones señaladas en el artículo 8 de estas normas, salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público según la definición establecida en el artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

b) Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea a su vez dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea y se cumpla lo dispuesto en el artículo 9 de estas normas, salvo que la sociedad dispensada haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individual y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

d) Cuando todas las sociedades filiales puedan quedar excluidas de la aplicación del método de integración global de acuerdo con lo indicado en el artículo 10.2.”

Dos.- Se modifica el artículo 10.2, que queda redactado de la siguiente forma:

“2. El método de integración global se aplicará a las sociedades dependientes, salvo en los casos enumerados a continuación:

a) En los supuestos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no pueda obtenerse sin incurrir en gastos desproporcionados o demoras excesivas.

b) Cuando la tenencia de las acciones o participaciones de la sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior, de acuerdo con lo indicado en el artículo 14, apartado 4.

c) Cuando restricciones severas y duraderas obstaculicen sustancialmente el ejercicio del control de la matriz sobre esta dependiente.”

Tres.- Se modifica el artículo 26.5, que queda redactado de la siguiente forma:

“5. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe

acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas de acuerdo con los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 6ª. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del Plan General de Contabilidad, considerando las siguientes reglas.

A los efectos de comprobar el deterioro de las unidades generadoras de efectivo en las que participen socios externos, se ajustará teóricamente el importe en libros de esa unidad, antes de ser comparado con su importe recuperable. Este ajuste se realizará, añadiendo al importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad, el fondo de comercio atribuible a los socios externos en el momento de la toma de control, menos la correspondiente amortización acumulada desde esa fecha.

El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, reduciendo en primer lugar, el importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad.

No obstante, debido a que el fondo de comercio se reconoce solo hasta el límite de la participación de la dominante en la fecha de adquisición, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con el fondo de comercio se repartirá entre la asignada a la dominante y la asignada a los socios externos, pero solo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor del fondo de comercio.

Si la pérdida por deterioro de la unidad generadora de efectivo es superior al importe del fondo de comercio, incluido el teóricamente ajustado, la diferencia se asignará al resto de activos de la misma según lo dispuesto en la norma de registro y valoración 2ª. Inmovilizado material 2.2 Deterioro de valor del Plan General de Contabilidad.

En su caso, la pérdida por deterioro así calculada deberá imputarse a las sociedades del grupo y a los socios externos, considerando lo dispuesto en el apartado 1, letra d) del artículo 29 respecto al fondo de comercio atribuido a estos últimos.”

Cuatro.- Se modifica el artículo 55.2, que queda redactado de la siguiente forma:

“2. El mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de los ajustes previstos en el artículo 25, y el importe del fondo de comercio implícito, deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda y a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la sociedad participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia.”

Cinco.- Se modifica el último párrafo del artículo 70.2, que queda redactado de la siguiente forma:

“La consolidación de sociedades con moneda funcional distinta a la de la tributación será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio histórico, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio de cierre. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de

homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales.”

Seis.- Se modifica el último párrafo del artículo 72.4, que queda redactado de la siguiente forma:

“4. Las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán en los siguientes supuestos:

- a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.
- b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.”

Siete.- Se modifica el punto 4 del apartado 4. Normas de registro y valoración del modelo de memoria incluido en el Anexo, que queda redactado de la siguiente forma:

“4. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio empleado en el cálculo y deterioro del fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales individuales de las sociedades incluidas en la consolidación, así como en el resto de inmovilizados intangibles.”

Ocho.- Se modifican los puntos 2 y 3 del apartado 6.1. Fondo de comercio del modelo de memoria incluido en el Anexo, que quedan redactados de la siguiente forma:

“2. La empresa realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:

- a) El importe bruto del mismo, el importe de las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.
- b) El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.
- c) Los ajustes que procedan del reconocimiento posterior de activos por impuesto diferido efectuado durante el periodo provisional de valoración.
- d) La amortización del ejercicio y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio. En particular se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio, y el método de amortización empleado, cuando la entidad no amortice el fondo de comercio de forma lineal en un plazo de diez años.
- e) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio, y



f) El importe bruto del fondo de comercio, el importe de las amortizaciones acumuladas, y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

3. Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio así como, se justificará e indicará el importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles, atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.”

Nueve.- Se modifica la letra o) del punto 2 del apartado 14. Inmovilizado intangible del modelo de memoria incluido en el Anexo, que queda redactado de la siguiente forma:

“o) Se detallarán los inmovilizados cuya vida útil no se puede determinar con fiabilidad, señalando su importe, naturaleza y las circunstancias que provocan la falta de fiabilidad en la estimación de dicha vida útil.”

Artículo quinto. *Modificación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*

Las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos quedan modificadas como sigue:

Uno.- Se modifica el punto 1 del apartado 4. Normas de registro y valoración de la memoria simplificada incluida en el Anexo I, que queda redactado de la siguiente forma:

“1. Inmovilizado intangible; indicando los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, los utilizados para la capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro, así como para la cesión de estos activos.”

Dos.- Se modifica el punto 1 del apartado 5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de la memoria simplificada incluida en el Anexo I, que queda redactado de la siguiente forma:

“5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Se detallarán el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional. En particular, se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.”

Disposición adicional única. *Derechos de emisión de gases con efecto invernadero*

Al inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto el valor en libros de los derechos de emisión de gases con efecto invernadero contabilizado como inmovilizado intangible se reclasificará a las existencias.

En el caso de que la empresa estime consumir parte de estos derechos en un plazo superior al año, la partida "4. Materias primas y otros aprovisionamientos" del epígrafe B.II del activo del balance se desglosará para recoger separadamente las que se estime consumir antes y después de ese plazo.

*Disposición transitoria primera. Fondo de comercio, otros intangibles y reserva por fondo de comercio*

1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el presente real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. No obstante lo indicado en el apartado anterior, en relación con el fondo de comercio, se podrá optar por amortizar su importe con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. A tal efecto se utilizarán las reservas de libre disposición y, si no hubiera en cuantía suficiente, la reserva por fondo de comercio. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.

3. La reserva por fondo de comercio remanente se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

*Disposición transitoria segunda. Aplicación del real decreto a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.*

1. El presente real decreto será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

2. Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2016 se presentarán incluyendo información comparativa ajustada a los siguientes criterios:

- a) La amortización del fondo de comercio solo surtirá efectos en la información comparativa si la entidad opta por seguir el criterio recogido en la disposición transitoria primera, apartado 2.
- b) La nueva información que se introduce en el modelo normal de memoria no será obligatoria para la información comparativa.
- c) Las empresas que elaboren el modelo abreviado de memoria o sigan el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas podrán excluir de la memoria la información comparativa sobre las indicaciones que se eliminan mediante el presente real decreto.

*Disposición final primera. Modificación del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.*

Se añade un nuevo artículo 95 bis en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que pasará a integrar una nueva Sección 4ª del Capítulo V del citado Reglamento, con la siguiente redacción:

“Sección 4ª. Procedimiento abreviado.

1. En caso de concurrir las circunstancias previstas en el artículo 69. 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas, se podrá acordar la tramitación del procedimiento sancionador de forma abreviada. En tal caso, la tramitación deberá cumplir los siguientes trámites:

a) En el acuerdo de iniciación se hará constar expresamente que el procedimiento es abreviado y el plazo para resolver y notificar la resolución.

Además de las indicaciones establecidas en el artículo 91, el órgano competente para dictar el acuerdo incorporará en éste la propuesta de resolución, con el contenido previsto en el artículo 93.

Asimismo, se indicará a los interesados la puesta de manifiesto del expediente, a cuyo efecto se acompañará a la notificación una relación de los documentos obrantes en el mismo, a fin de que puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, concediéndoles un plazo de quince días, a contar desde el día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo de incoación, para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen pertinentes. Se advertirá expresamente a los interesados que, en caso de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse resolución en los términos contenidos en la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación.

b) Transcurrido el plazo de alegaciones sin que éstas se hayan formulado por los interesados, el instructor, haciendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará el expediente al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que podrá dictar resolución de acuerdo con la propuesta incorporada al acuerdo de iniciación.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, no se considerarán formuladas alegaciones cuando los interesados se limiten a reconocer su responsabilidad o manifiesten su conformidad con los hechos expuestos en el acuerdo de iniciación, o en su caso, con la propuesta de sanción.

c) En caso de que sean formuladas alegaciones por los interesados, en las que se manifieste su disconformidad con la propuesta de resolución incorporada en el acuerdo de iniciación, el instructor deberá formular nueva propuesta de resolución, reiterando o no, la inicialmente notificada según lo dispuesto en la letra a) de este apartado, debiendo verificarse en todo caso el cumplimiento de lo estipulado en el artículo 93.

La propuesta de resolución que en su caso se formule se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia, y concediendo un plazo de quince días para formular alegaciones y presentar los documentos que estimen pertinentes.

Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que dictará resolución.

d) En la resolución no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración jurídica. Cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción revisten mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará dicha circunstancia al inculpado para que aporte cuantas alegaciones estime convenientes en el plazo de quince días, continuando la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria.

2. La competencia para dictar el acuerdo de iniciación al que se incorpore la propuesta de resolución corresponderá a las unidades que hayan desarrollado actividades de comprobación o detectado los hechos que motivan la incoación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores tramitados conforme a lo previsto en esta sección será de seis meses.

4. En cualquier momento del procedimiento anterior a su resolución, el órgano competente para resolver podrá acordar continuar la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria.”

Disposición final segunda. *Habilitación.*

Se habilita al Ministro de Justicia para que mediante Orden Ministerial se pueda fijar el contenido estandarizado y separado de la información que, al margen de las cuentas anuales, deban presentar en el Registro Mercantil los empresarios obligados a depositar sus cuentas anuales, cuando por razones idóneas de política legislativa se considere necesario el suministro de la citada información.

Disposición final tercera. *Título competencial.*

El presente Real Decreto se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6ª de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil.

Disposición final cuarta. *Transposición de Derecho comunitario.*

A través de ese Real Decreto se transpone a nuestro ordenamiento interno la Directiva 2013/34/UE, de Parlamentos Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y producirá efectos desde el 1 de enero de 2016 en los términos establecidos en la disposición transitoria segunda.

Dado en Madrid el xx de xx de xx.

Madrid, 22 de diciembre de 2015